

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **25704 C**

Inscrit le 5 mai 2009

Audience publique du 26 novembre 2009

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg contre
un jugement du tribunal administratif du 25 mars 2009 (no 24602 du
rôle) ayant statué sur le recours formé par Monsieur et Madame ...
..., ..., contre une décision du directeur de l'administration des
Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 25704C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 5 mai 2009 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 23 avril 2009, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 25 mars 2009 dans une affaire ayant opposé Monsieur et Madame, demeurant ensemble à L-..., à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 avril 2008 par laquelle ledit directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 21 janvier 2008 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 émis à l'encontre de chacun des conjoints ... - ... le 16 janvier 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en sa plaidoirie à l'audience publique du 12 novembre 2009.

Par courrier du 21 janvier 2008, Monsieur ... et son épouse, Madame ... , saisirent le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », d'une réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 émis à leur encontre le 16 janvier 2008.

Par décision du 9 avril 2008, le directeur déclara ce recours fondé en ce qu'un montant de 180.- € avait été imputé à tort à l'année d'imposition 2006, alors que la mise à disposition de cette somme n'a eu lieu qu'au cours de l'année suivante, d'une part, mais non fondé en ce que les réclamants avaient fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires du fait des sommes exposées pour frais de domesticité (3.431,44 €, somme facturée par la société ... pour la prestation de services effectués dans le ménage des réclamants), d'autre part. – Concernant les frais de domesticité, le directeur retint plus particulièrement que, d'un côté, un abattement forfaitaire, tel que prévu par l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, leur avait été refusé à bon droit, dès lors qu'il n'y avait pas eu déclaration du personnel aux institutions de sécurité sociale par les contribuables en personne et d'un autre côté, un abattement pour charges extraordinaires d'après le régime général non forfaitaire avec prise en compte de la capacité contributive par déduction d'une charge normale, n'était possible en raison du fait que la charge normale excédait largement la charge effective.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juillet 2008, les époux ... - ... introduisirent un recours contentieux contre la décision directoriale prévisée.

Par jugement du 25 mars 2009, le tribunal administratif reforma la décision directoriale entreprise « *en ce qu'elle refuse de faire bénéficier les demandeurs de l'abattement des frais exposés pour l'engagement d'une aide de ménage en 2006* ».

Les premiers juges énoncèrent que l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après le « *règlement grand-ducal du 31 décembre 1998* », définirait une catégorie de charges extraordinaires à savoir celle des « *sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison* » tout en soumettant le bénéfice du régime forfaitaire afférent à deux conditions cumulatives, d'une part, la déclaration par le contribuable lui-même des personnes engagées aux institutions de sécurité sociale, « *ce qui présuppose l'existence d'une relation de travail directe entre le contribuable et l'aide de ménage, excluant ainsi l'engagement d'une aide de ménage par l'intermédiaire d'une entreprise* » et, d'autre part, le fait que les aides de ménage ont effectué principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable.

Ils soutinrent ensuite que la susdite condition d'une déclaration du personnel aux institutions de sécurité sociale par le contribuable ne pouvait pas être considérée comme constituant « *un élément de définition d'une catégorie déterminée de charges* », mais s'analyserait en une condition supplémentaire excédant comme telle le cadre légal de l'article 127 de la loi précitée du 4 décembre 1967, ci-après dénommée « LIR ». Sur ce, ils conclurent que pareille condition serait illégale et ne saurait être appliquée en l'espèce « *pour avaliser le refus de l'abattement* » et que les demandeurs étaient partant en droit de bénéficier de l'abattement forfaitaire pour les frais exposés en 2006 pour l'aide de ménage engagée.

Le 5 mai 2009, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, a fait déposer une requête d'appel par laquelle est sollicitée la réformation du jugement du 25 mars 2009.

Le délégué du gouvernement reproche aux premiers juges d'avoir fait une mauvaise application de l'article 127 LIR en considérant comme catégorie déterminée de charges extraordinaires « *les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison qui effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable* » et en considérant la condition de l'obligation de déclaration du personnel aux institutions de sécurité sociale par le contribuable comme une condition excédant le cadre légal de l'article 127 LIR.

Selon le délégué, dès lors que les frais de domesticité relèveraient aussi bien du régime général, indépendamment de ce que l'aide ait ou non été déclarée par le contribuable aux institutions de sécurité sociale, que d'un régime forfaitaire qui n'est accordé qu'aux contribuables ayant déclaré l'aide aux institutions de sécurité sociale, il ne saurait être question de considérer les frais de domesticité comme constituant une catégorie de charges extraordinaires. Par contre, selon le délégué, « *constitue une catégorie déterminée de charges extraordinaires les sommes ci-avant visées à la seule condition supplémentaire, telle que prévue à l'article 2 (1) du règlement du 31 décembre 1998, que les aides soient déclarées aux institutions de sécurité sociale, le but de cette catégorie étant de lutter contre le travail au noir* ».

Sur ce, le représentant étatique estime que la décision directoriale ne serait point dépourvue de base légale et il demande, par réformation du premier jugement, à la voir confirmer.

Les époux ... - ..., demandeurs initiaux, n'ont pas fait produire de mémoire en instance d'appel.

L'appel est recevable pour avoir encore été introduit dans les formes et délai de la loi.

Aux termes de l'article 127 (6) LIR, dans sa teneur applicable au titre de l'année d'imposition concernée, *« un règlement grand-ducal pourra, en dérogeant au besoin aux dispositions de l'alinéa 4 ci-dessus, prévoir, pour des catégories déterminées de charges extraordinaires, des abattements forfaitaires variables ou non suivant les différentes classes de contribuables. Le même règlement pourra établir pour des catégories déterminées de contribuables des plafonds, au besoin différenciés, applicables en matière d'abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires »*.

L'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 prévoit comme catégorie déterminée de charges extraordinaires, entre autres, les *« frais de domesticité »*.

L'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 définit cette catégorie de charges extraordinaires comme suit : *« sont considérées comme frais de domesticité au sens de l'article 1^{er} les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison, lorsqu'ils sont déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire et à condition qu'ils effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable. »*

La Cour est en premier lieu amenée à rejoindre la position développée par l'Etat et de retenir, contrairement aux premiers juges, qu'il convient de dégager des articles 1^{er} et 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998, qu'ils prévoient, au titre de catégorie déterminée de charges extraordinaires, au sens de l'article 127 (6) LIR, les *« frais de domesticité »*, plus particulièrement définis comme étant *« les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison, lorsqu'ils sont déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire et à condition qu'ils effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable »*, étant précisé que l'obligation de déclaration par le contribuable aux institutions de sécurité sociale s'analyse en un élément de délimitation, partant un élément constitutif de la catégorie spécifique des frais de domesticité et non pas en une condition dépassant le cadre légal de la détermination d'une catégorie spécifique.

Ceci étant dit, il reste à savoir ce que ledit règlement grand-ducal entend par les termes *« lorsqu'ils sont déclarés **par le contribuable** aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire »*.

La Cour ayant mis l'accent plus particulièrement sur cette question lors de l'audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement fait valoir que serait visée, afin de lutter contre le *« travail au noir »*, une obligation de déclaration aux institutions de sécurité sociale, doublée de l'obligation de la voir respecter dans le chef du contribuable concerné, étant entendu que ledit contribuable y serait personnellement tenu et que de la sorte serait présumé une relation de travail

entre le contribuable et l'aide de ménage. Il ajoute qu'il aurait également été dans l'intention du pouvoir réglementaire d'éviter une double déduction des mêmes frais en ce sens qu'il ne saurait être admis que l'entreprise puisse déduire les « *frais de domesticité* » comme charges de personnel et qu'en outre, le contribuable puisse déduire les mêmes frais en tant que charges extraordinaires.

Or, si la Cour partage cette lecture de la première partie du texte, c'est-à-dire que le règlement requiert la vérification d'une déclaration de l'aide de ménage aux institutions de sécurité sociale, excluant de la sorte le cas de figure des aides de ménage non déclarées, différence de traitement qui se trouve objectivement justifiée par l'intention de lutter contre le travail clandestin et par là, lutter contre le chômage, elle ne saurait suivre la thèse développée par le représentant étatique – rejoignant en cela la position déjà retenue par le bureau d'imposition et le directeur – au niveau du second volet de sa/leur lecture du texte.

En effet, le respect de l'obligation de déclaration « *par le contribuable* » tend essentiellement à voir garantir que l'aide de ménage soit déclarée aux institutions de sécurité sociale, sans cependant qu'il n'appert de raison de distinguer entre le cas où c'est le contribuable concerné lui-même qui a engagé et déclaré l'aide de ménage par lui employée et celui où le contribuable concerné recourt aux services d'une entreprise qui lui met à disposition ladite aide, dès lors que l'entrepreneur satisfait à l'obligation de déclaration aux institutions de sécurité sociale, le but de voir garantir une déclaration de la main d'œuvre employée par le contribuable aux fins de l'aide de ménage se trouvant vérifié dans ces deux cas de figure.

Dans ce cadre, l'argumentation encore développée par le délégué du gouvernement relativement à la finalité d'empêcher une double déduction laisse de convaincre la Cour, étant donné que s'il est vrai que le contribuable peut déduire la rémunération de services payée à l'entreprise comme charge extraordinaires et que l'entreprise peut déduire de cette rémunération reçue le salaire payé à l'aide de ménage comme charges salariales, il n'en reste pas moins que la marge bénéficiaire retenue par l'entreprise et le salaire perçu par l'aide de ménage constituent des recettes imposables qui contrebalancent les déductions opérées. - La Cour tient encore à ajouter que pour que cette finalité puisse être valablement considérée comme un motif pour refuser une déduction de frais de domesticité en cas de recours aux services d'une entreprise, la même exclusion devrait être prescrite dans le cadre du régime général des charges extraordinaires. Or, force est de constater que les frais de domesticité payés à une entreprise ne sont point exclus dans le cadre du régime général et sont partant déductibles en tant que charges extraordinaires du moment qu'ils dépassent la charge normale.

Admettre la thèse étatique reviendrait partant à admettre une atteinte au principe constitutionnel de l'égalité de tous devant la loi, moyennant l'admission d'une distinction arbitraire entre deux catégories de contribuables (ceux employant personnellement une aide de ménage, d'un côté, et ceux recourant aux services

d'une entreprise aux mêmes fins, d'un autre côté). En effet, de la sorte, une même réduction de la capacité contributive du contribuable en raison de frais de domesticité serait prise en compte fiscalement ou non sur base d'une distinction tenant au caractère direct ou indirect de l'engagement de l'aide de ménage, alors que, conformément aux développements qui précèdent, une justification objective de pareille différence de traitement ne se trouve vérifiée ni par la volonté avancée de lutter contre le travail clandestin et le chômage, ni encore par la volonté d'éviter une double déduction des mêmes frais.

Il s'ensuit que la Cour, bien que pour des motifs autres que ceux retenus par les premiers juges, est amenée à rejoindre ces derniers en leur conclusion que c'est à tort que le directeur a refusé aux actuels intimés le bénéfice d'un abattement forfaitaire pour les frais par eux exposés en 2006 pour l'aide de ménage engagée au motif d'un manquement à l'obligation de déclaration du personnel aux institutions de sécurité sociale et, à défaut d'avancement d'un quelconque autre motif de refus, que les intimés sont partant en droit de bénéficier d'un abattement forfaitaire pour lesdits frais.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

le dit non fondé et en déboute,

partant confirme le jugement entrepris du 25 mars 2009,

condamne l'appelante aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY

s. MAY

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 25 novembre 2009

Le greffier en chef de la Cour administrative